

关于注册会计师民事责任承担主体的争议

王娟

(浙江工商大学财会学院 杭州 310018)

【摘要】目前学术界在注册会计师民事责任承担主体的界定上存在很大的争议。法释[2007]12号规定,注册会计师出具不实报告而导致第三人受损的,承担责任的主体是会计师事务所。笔者认为应该将注册会计师和会计师事务所一并列为民事责任的承担主体,且会计师事务所方面承担主要赔偿责任。

【关键词】注册会计师 会计师事务所 民事责任承担主体

自1996年德阳验资诉讼案以来,注册会计师的民事责任界定问题一直困扰着注册会计师行业、司法机关和社会公众。为此,最高人民法院先后颁布了五个司法解释,这些司法解释在一定程度上起到了维护公众利益和注册会计师执业权益的作用。然而,这些司法解释因历史和认识上的问题而存在局限性。为了正确界定注册会计师的民事责任,保障市场经济健康发展,保护社会公众和广大投资者的权益,促进注册会计师行业的健康发展,最高人民法院经过六年多的研究论证,于2007年6月11日发布了《关于审理涉及会计师事务所审计业务活动中民事侵权赔偿案件的若干规定》(法释[2007]12号)。它的出台标志着我国注册会计师民事责任规范体系的形成。

法释[2007]12号第五条规定:注册会计师在审计业务活动中出具不实报告并给利害关系人造成损失的,应当认定会计师事务所与被审计单位承担连带赔偿责任。第六条规定:会计师事务所在审计业务活动中因过失出具不实报告并给利害关系人造成损失的,人民法院应当根据其过失大小确定其赔偿责任。由此可见,司法解释认为注册会计师出具不实报告而导致第三人受损的,承担责任的主体只是会计师事务所,注册会计师无须承担直接责任。笔者对此持有异议,本文将就这一问题进行探讨。

一、目前的主要观点

关于注册会计师民事责任承担主体是注册会计师还是会计师事务所,还是两者一起,学术界存在着较大的争议。目前主要有两种观点:

1. “一元论”标准,即以会计师事务所为民事责任承担主体。这种观点的理论依据是职务行为理论,即注册会计师从事的审计活动是一种职务行为,会计师事务所统一接受客户委托并收取服务费,注册会计师受会计师事务所指派为委托人工作,并始终代表会计师事务所完成审计任务。因此,根据职务行为的“替代责任”原则,应将注册会计师所代表的会计师事务所列为对第三人的赔偿责任主体。我国注册会计师执行业务,应当加入会计师事务所,由会计师事务所统一接受委托,收取佣金,鉴证报告同时加盖会计师事务所的印章。这就

是所谓的会计师内部责任理论。

还有学者认为,会计师事务所出具的审计报告相当于企业生产的产品,当一个企业因产品不合格等原因而被消费者起诉时,法官不会要求此企业某个负有责任的员工承担民事赔偿责任。对会计师事务所来说,会计师事务所在承担赔偿责任后,可以根据其质量控制制度或内部管理制度对有故意或者重大过失行为的注册会计师进行追偿,以挽回会计师事务所的经济损失。

在法律上,我国《注册会计师法》第16条明文规定:注册会计师承办业务,由其所在的会计师事务所统一受理委托并与委托人签订委托合同。会计师事务所对本所注册会计师依照前款规定承办的业务承担民事责任。《公司法》规定:承担资产评估、验资或验证的机构因其出具的评估结果、验资或者验证证明不实,给公司债权人造成损失的,除能够证明自己没有过错的外,在其评估或者证明不实的金额范围内承担赔偿责任。可见,《公司法》认为注册会计师民事责任的承担主体是会计师事务所。2005年修订的《证券法》采用的也是“一元论”标准。

2. “二元论”标准,即将注册会计师和会计师事务所一并列为民事责任承担主体。该观点认为,注册会计师执业时充分运用了其个人的职业判断,为了约束其行为,应将注册会计师与会计师事务所一并列为民事责任的承担主体。我国《注册会计师法》第10条规定:对于不具有完全民事行为能力的注册会计师,受理申请的注册会计师协会不予注册。因而注册会计师是具有完全民事行为能力的人,注册会计师可以成为民事责任的承担主体。《民法通则》第66条规定:代理人不履行职务而给被代理人造成损害的,应当承担民事责任。《证券法》第161条规定:为证券的发行、上市或者交易活动出具审计报告、资产评估报告或者法律意见书等文件的专业机构和人员……并就其负有责任的部分承担连带责任。实际上已经明确了“专业机构和人员”同为民事责任的承担主体。

最高人民法院《关于审理证券市场因虚假陈述引发的民事赔偿案件的若干规定》(法释[2003]2号)第24条中对以上

问题作出了明确的解释:专业中介服务机构及其直接责任人违反《证券法》第161条和第202条的规定进行虚假陈述,给投资人造成损失的,就其负有责任的部分承担赔偿责任。该条规定明显地采取了“二元论”标准。我国台湾地区“证券交易法”第32条规定:除非会计师能举证出具查核鉴证时并无过失,否则应就其所鉴证之公平说明书的虚伪或隐匿记载所造成之损害,与公司负责人、证券承销商及其他鉴证律师等,负赔偿责任。

二、注册会计师应作为民事责任承担主体之一

在现实中,对应该适用哪一种标准的争论从来没有间断过。目前,无论是在会计界还是在司法界,会计师内部责任理论都占据着首要的地位。会计界和司法界的认识基本一致:注册会计师不是直接的民事责任承担主体,只是执业主体,注册会计师本人不具备向利害关系人承担责任的资格;真正的责任主体应当是注册会计师所在的执业机构即会计师事务所,注册会计师出具不实审计报告所引起的民事责任,应由会计师事务所统一承担。

然而,笔者认为会计师内部责任理论不能充分体现民事责任制度的惩罚与教育功能,这很容易导致注册会计师风险和法律意识淡薄,认为会计师事务所的民事责任与自己无关。从我国的现实情况来看,因注册会计师机械地执行审计程序和缺乏应有的职业谨慎而引起审计失败的案例数不胜数。笔者认为,《注册会计师法》和相应的司法解释应扩大注册会计师民事责任承担主体的范围,注册会计师应当而且可以单独成为注册会计师民事责任的承担主体,即一旦注册会计师出具虚假的财务报告给利害关系人造成损失,利害关系人可以把会计师事务所和注册会计师一并作为被告,主张其对全部损失承担连带赔偿责任。这有利于对利害关系人实行周全保护,有利于维护利害关系人的债权,尊重利害关系人的选择权,也符合注册会计师民事责任主体界定的国际惯例与发展趋势。在执业注册会计师直接对利害关系人承担责任的情况下,还可以降低会计师事务所对执业注册会计师行使追偿权的成本。

故法释[2007]12号在这一问题上仍然坚持会计师内部责任理论的做法不太妥当。最高人民法院2003年12月发布的《关于审理人身损害赔偿案件适用法律若干问题的解释》第九条的规定可资借鉴:雇员在从事雇佣活动中致人损害的,雇主应当承担赔偿责任;雇员因故意或者重大过失致人损害的,应当与雇主承担连带赔偿责任。雇主承担连带赔偿责任的,可以向雇员追偿。尽管该司法解释只适用于人身损害赔偿案件,但对于会计师事务所的民事侵权案件也有启发价值。

三、民事责任在两者间的划分

既然经过分析我们认为注册会计师民事责任应由注册会计师和会计师事务所共同承担,那么在具体操作上应该由谁承担主要责任呢?笔者认为应由会计师事务所承担主要的责任,理由如下:

首先,在注册会计师加入会计师事务所时,会计师事务所应该对注册会计师的个人素质、执业能力、道德品质等方面进

行认真的考察,严格把关,不给那些可能会破坏这一行业形象的人员任何机会。如果会计师事务所引进的都是具有较高素质的人员,那么以后注册会计师发生故意或者重大过失的机会就会比较少,会计师事务所出具不实审计报告和由此遭到民事索赔的可能性就比较低。因而,认真地选拔人员是会计师事务所质量控制中的第一道防线,如果因出具不实报告而要进行民事赔偿,会计师事务所应首先自查这方面做得是否到位,这是会计师事务所自身的责任,因而其应承担主要责任。

其次,会计师事务所的内部质量控制在整个质量控制体系中位列第二层次。我国的审计准则明确规定会计师事务所所有建立健全质量控制制度的义务,如果会计师事务所的内部质量控制体系不健全,那么其出具不实报告的可能性就比较大。

在现实生活中我们不难看到,有的领导者把会计师事务所作为临时经营的场所,以拓展市场为主,盲目扩张,在这样的理念驱使下,质量控制环境可想而知,执业风险的爆发就成为必然,遭遇民事索赔也就不足为奇了。另外,会计师事务所应建立三级复核制度并保证其有效运行,这是会计师事务所风险控制的基础。三级复核制度真正发挥作用了,各级复核人员能够充分履行责任,不流于形式,不做表面文章,行业内的许多错误是可以避免的。国内许多不实审计报告的出具都与会计师事务所内部质量控制不好有关,因此,当发生民事索赔时会计师事务所应承担主要责任。

综上所述,注册会计师民事责任应由会计师事务所、注册会计师共同承担。具体而言,注册会计师所在会计师事务所应承担主要的责任,注册会计师承担次要责任。只有这样,才能保证参与审计的注册会计师尽职尽责,保持应有的职业谨慎,切实提高审计质量,从而使整个注册会计师行业得到健康发展。

主要参考文献

1. 柴琰. 关于注册会计师和会计师事务所法律责任的思考. 中国注册会计师, 2003; 10
2. 彭真明, 陆剑. 论注册会计师不实财务报告——法释[2007]12号司法解释评析. 高等函授学报: 哲学社会科学版, 2007; 12
3. 周志诚. 注册会计师法律责任——中国海峡两岸案例比较研究. 上海: 上海财经大学出版社, 2001
4. 徐海燕. 会计师事务所民事侵权责任思考. 政法论坛: 中国政法大学学报, 2007; 3
5. 最高人民法院关于审理涉及会计师事务所审计业务活动中民事侵权赔偿案件的若干规定. 中国注册会计师, 2007; 7
6. 陈建明. 注册会计师行业质量控制体系研究. 会计研究, 2004; 3
7. 胡盛昌. 注册会计师民事责任主体探析. 福建工程学院学报, 2005; 5
8. 姜吾梅. 注册会计师民事责任探析. 新余高专学报, 2003; 1
9. 彭真明. 论注册会计师不实财务报告的民事责任. 法律科学: 西北政法学院学报, 2006; 5